Urteil vom 13. Mai 2020, VI R 38/18

Werbungkosten eines Polizeibeamten im Einsatz- und Streifendienst - altes Reisekostenrecht

ECLI:DE:BFH:2020:U.130520.VIR38.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 5, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5 S 2, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5 S 3, EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 07. Februar 2018, Az: 13 K 13187/16

Leitsätze

1. NV: Ein Polizeibeamter im Einsatz- und Streifendienst ist bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2013 schwerpunktmäßig überwiegend außerhalb der Polizeidienststelle im Außendienst tätig.

2. NV: Ist der Ort der Auswärtstätigkeit nicht der Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen und unterhält er dort neben der Wohnung am Ort des Lebensmittelpunkts eine Unterkunft, sind die Unterkunftskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abzugsfähig.

3. NV: Die Höhe der Mehraufwendungen für Verpflegung richtet sich in diesem Fall nach der Abwesenheitsdauer des Steuerpflichtigen von seiner Wohnung am Ort des Lebensmittelpunkts.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 08.02.2018 - 13 K 13187/16 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 09.06.2016 aufgehoben.

Die Einkommensteuer 2010 wird unter Änderung des Einkommensteuerbescheids des Beklagten vom 20.03.2018 auf den Betrag festgesetzt, der sich bei Ansatz von weiteren Werbungskosten in Höhe von 5.238 € bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Klageverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben der Kläger zu 30 % und der Beklagte zu 70 % zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr (2010) Angehöriger der F Polizei und als Polizeibeamter im Wechselschichtdienst bei der Bereitschaftspolizei tätig. Seinen Hauptwohnsitz und Lebensmittelpunkt hatte er zu dieser Zeit in B. In einer Entfernung von rund 17 km zu seinem Diensteinsatzort in der D-Straße in F-E hatte er zudem eine Wohnung in F-C angemietet.

2 Seinen Angaben nach bestand seine damalige reguläre Diensttätigkeit in Schichten von zehn bis zwölf Stunden. Diese teilten sich jeweils in eine rund einstündige Dienstsporteinheit sowie daran anschließende Streifendienste oder Sondereinsätze bei Großveranstaltungen auf.

3 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragte der Kläger in diesem Zusammenhang den Abzug folgender Werbungskosten:

Fahrtkosten zur Dienststelle	
182 Fahrten x 17 km x 2 x 0,30 €	1.856,40 €
Fahrtkosten von B nach F	
51 Fahrten x 107 km x 2 x 0,30 €	3.274,20 €
Mehraufwendungen für Verpflegung	
182 Tage x 24 €	4.368,00 €
Kosten für die Unterkunft in F	4.145,31 €
Summe	13.643,91 €

4 Das Finanzamt B erkannte im Einkommensteuerbescheid 2010 insoweit lediglich Fahrtkosten in Höhe der Entfernungspauschale an.

5 Auf den Einspruch des Klägers berücksichtigte der nunmehr örtlich zuständige Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Rahmen seiner Einspruchsentscheidung den Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 1.092 € (182 Tage à 6 €) und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.

6 Mit seiner Klage begehrte der Kläger in diesem Zusammenhang noch Werbungskosten in Höhe von insgesamt 11.460 €, nämlich die Fahrtkosten von B und in F zur Dienststelle wie bisher nach Reisekostengrundsätzen, die Unterkunftskosten in F wie bisher und Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 12 € je Tag statt wie bisher in Höhe von 24 € je Tag.

7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 256 veröffentlichen Gründen teilweise statt. Es war der Ansicht, die Fahrten von B sowie von F-C zu der Dienststelle in F-E seien antragsgemäß mit der doppelten Entfernungspauschale zu berücksichtigen (weitere Werbungskosten 2.565 €). Verpflegungsmehraufwendungen mit einer Pauschale von 12 € je Tag hätten dem Kläger nur dann zustehen können, wenn er aus dienstlichen Gründen mehr als 14 Stunden täglich von seiner Wohnung in F-C abwesend gewesen wäre. Da der Kläger seine übliche Diensttätigkeit mit zehn bis zwölf Stunden angegeben habe, habe ihm allenfalls eine Pauschale in Höhe von 6 €, dies aber auch nur für die ersten drei Monate (mithin 540 €) zugestanden. Da das FA insoweit aber bereits 1.092 € berücksichtigt habe, sei der Kläger "überzahlt".

8 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

9 Das FA hat während des Revisionsverfahrens unter dem 20.03.2018 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr erlassen, in dem es entsprechend dem erstinstanzlichen Urteil weitere Werbungskosten in Höhe von 2.565 € berücksichtigt hat.

10 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 09.06.2016 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 20.03.2018 dahingehend zu ändern, dass bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 7.421,31 € (weitere Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 3.276 € sowie die Kosten für die Wohnung in F in Höhe von 4.145,31 €) berücksichtigt werden.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision des Klägers hat teilweise Erfolg. Sie ist insoweit unzulässig, als der Kläger sein Revisionsbegehren gegenüber seinem Klagebegehren erweitert hat (unter A). Da die Revision im Übrigen zulässig und begründet ist

(unter B), ist über sie einheitlich durch Urteil zu entscheiden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.06.2016 - X R 43/14, BFHE 254, 536, BStBl II 2017, 55, Rz 10, m.w.N.).

13 A) Die Revision ist insoweit unzulässig, als der Kläger sein Revisionsbegehren gegenüber seinem Klagebegehren im finanzgerichtlichen Verfahren betreffend den Werbungskostenabzug von Verpflegungsmehraufwendungen erweitert hat. Ausweislich der Vorentscheidung hat er im Termin zur mündlichen Verhandlung vor dem FG am 08.02.2018 sein Klagebegehren betreffend den Verpflegungsmehraufwand auf den Ansatz einer Pauschale von 12 € je Abwesenheitstag begrenzt und demgemäß seinen Klageantrag insoweit von ursprünglich 4.368 € (182 Tage x 24 €) auf den Ansatz von 2.184 € abzüglich des bereits vom FA berücksichtigten Betrags in Höhe von 1.092 € gemindert. Im Revisionsverfahren will der Kläger jedoch wieder Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 4.368 € und damit eine Aufwandspauschale in Höhe von 24 € je Abwesenheitstag als Werbungskosten berücksichtigt wissen. Denn er hat seinen dahingehenden Revisionsantrag gegenüber dem in der mündlichen Verhandlung vor dem FG gestellten Antrag insoweit erweitert, als er nunmehr begehrt, unter Berücksichtigung der vom FA bereits anerkannten Mehraufwendungen für Verpflegung in Höhe von 1.092 € weitere Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 3.276 € zum Abzug zuzulassen.

14 Eine Erweiterung des Antrags, die --wie im Streitfall-- darin liegen kann, dass der Kläger die Festsetzung der Steuer auf einen niedrigeren Betrag begehrt, ist im Revisionsverfahren ausgeschlossen. Insoweit ist die Revision mangels formeller Beschwer unzulässig (s. BFH-Urteil vom 22.12.2010 - I R 110/09, BFHE 232, 415, BStBl II 2014, 119, Rz 30, m.w.N.).

15 B) Die Revision ist im Übrigen begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und auch insoweit aus dem im Tenor ersichtlichen Umfang zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht darauf erkannt, dass die Verpflegungsmehraufwendungen und die Unterkunftskosten nicht wie vor dem FG beantragt als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden.

16 1. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO). Das FG hat über den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 08.07.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 09.06.2016 entschieden. An dessen Stelle ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 20.03.2018 getreten, der nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos geworden und aufzuheben (s. Senatsurteil vom 03.04.2019 - VI R 15/17, BFHE 264, 24, BStBl II 2019, 446, Rz 11, m.w.N.). Da sich durch die Bescheidänderung hinsichtlich der im Revisionsverfahren streitigen Punkte keine Änderungen ergeben haben, bedarf es allein insoweit keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats in der Sache (s. Senatsurteil in BFHE 264, 24, BStBl II 2019, 446, Rz 11).

17 2. Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen sind nach § 9 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG a.F. grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar. Wird der Steuerpflichtige jedoch vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit entfernt beruflich tätig, so ist nach Satz 2 der Vorschrift für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt über eine bestimmte Dauer abwesend ist, ein nach dieser Dauer gestaffelter Pauschbetrag abzuziehen.

18 Bei einer Auswärtstätigkeit i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG a.F. (ständig wechselnde Tätigkeitsstätten) richtet sich die Höhe der Mehraufwendungen für die Verpflegung nach der Abwesenheitsdauer des Arbeitnehmers von seiner Wohnung am Ort des Lebensmittelpunkts. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer stets in derselben auswärtigen Unterkunft nächtigt. Denn diese Unterkunft erfüllt nicht den Wohnungsbegriff des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG a.F. (Senatsurteile vom 08.10.2014 - VI R 95/13, BFHE 247, 257, BStBl II 2015, 231, Rz 13, m.w.N., und vom 29.08.2018 - VI R 10/16, Rz 21).

19 3. Da der Bezug einer Unterkunft im Rahmen einer Auswärtstätigkeit mangels regelmäßiger Arbeitsstätte keine doppelte Haushaltsführung begründet, sind auch die mit einer solchen Auswärtstätigkeit verbundenen Kosten für beruflich veranlasste auswärtige Übernachtungen gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in vollem Umfang als

Werbungskosten abziehbar (s. Senatsurteile vom 11.05.2005 - VI R 7/02, BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782, und vom 19.09.2012 - VI R 78/10, BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284, Rz 13 f.).

20 Kosten der Unterkunft sind jedoch nur dann durch die Auswärtstätigkeit und damit beruflich veranlasst, wenn es sich dabei um notwendige Mehraufwendungen handelt. Das ist nur dann der Fall, wenn der Ort der Auswärtstätigkeit nicht der Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen ist und die Unterkunft dort zur Wohnung am Ort des Lebensmittelpunkts hinzukommt (s. Senatsurteil in BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284, Rz 15).

21 4. Tätigkeitsmittelpunkt i.S. des § 9 Abs. 5 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG a.F. und (regelmäßige) Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. ist die dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nachhaltig, fortdauernd und immer wieder aufsucht. Das ist regelmäßig der Betrieb, Zweigbetrieb oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers (vgl. zuletzt Senatsurteil vom 29.11.2016 - VI R 19/16, Rz 11, m.w.N.).

22 a) Eine (regelmäßige) Arbeitsstätte ist nach der bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2013 geltenden Rechtslage allerdings nicht jeder beliebige Tätigkeitsort, sondern der Ort, an dem der Arbeitnehmer typischerweise seine Arbeitsleistung im Schwerpunkt zu erbringen hat, d.h. der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers. Dort liegt die eine regelmäßige Arbeitsstätte, die ein Arbeitnehmer nur haben kann. Dieser Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit bestimmt sich nach den qualitativen Merkmalen der Arbeitsleistung, die der Arbeitnehmer an dieser Arbeitsstätte im Einzelnen wahrnimmt oder wahrzunehmen hat, sowie nach dem konkreten Gewicht dieser dort verrichteten Tätigkeit (Senatsurteil vom 29.11.2016 - VI R 19/16, Rz 12, m.w.N.).

23 b) Allein der Umstand, dass ein Arbeitnehmer eine betriebliche Einrichtung seines Arbeitgebers nachhaltig (arbeitstäglich) aufsucht, kann dort keine regelmäßige Arbeitsstätte begründen (s. ausführlich und m.w.N. Senatsurteil vom 29.11.2016 - VI R 19/16, Rz 13).

24 5. Nach diesen Grundsätzen ist beim Kläger von einer Auswärtstätigkeit (Einsatzwechseltätigkeit) auszugehen, die zum Werbungskostenabzug der Wege- und Unterkunftskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in tatsächlicher Höhe und nach § 9 Abs. 5 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG a.F. von Mehraufwendungen für die Verpflegung berechtigt. Denn der Kläger war nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) als Polizeibeamter im Einsatz- und Streifendienst und damit schwerpunktmäßig überwiegend außerhalb der Polizeidienststelle im Außendienst tätig (s. Senatsbeschluss vom 09.11.2015 - VI R 8/15, und Senatsurteil vom 29.11.2016 - VI R 19/16).

25 a) Die Unterkunftskosten in F-C sind dem Grunde nach als Werbungskosten zu berücksichtigen. Denn das FG hat bindend festgestellt, dass die elterliche Wohnung des Klägers in B im Streitjahr noch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bildete. Dass der Kläger in der elterlichen Wohnung nicht über einen eigenen Hausstand verfügte, ist unerheblich (s. Senatsurteil in BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284, Rz 17). Der Höhe nach hat der Kläger die Unterkunftskosten im Klageverfahren nachgewiesen. Hiergegen hat das FA auch im Revisionsverfahren keine Einwendungen mehr erhoben.

26 b) Verpflegungsmehraufwendungen hatte das FA im Einspruchsverfahren für 182 Tage à 6 € (1.092 €) anerkannt. Vor dem FG begehrte der Kläger den Ansatz einer Pauschale von 12 € pro Tag (2.184 €). Da das FG festgestellt hat, dass der Kläger seinen Lebensmittelpunkt im Streitjahr noch in B hatte und zudem unstreitig ist, dass er an 182 Tagen im Polizeieinsatz war, kommt es auf eine genaue Feststellung der Abwesenheitszeiten von der Wohnung in B ausnahmsweise nicht an. Danach sind dem Kläger Verpflegungsmehraufwendungen jedenfalls in der von ihm vor dem FG beantragten Höhe von 2.184 € entstanden, so dass die Werbungskosten insoweit um weitere 1.092 € zu erhöhen sind.

27 c) Da das FG die Wegekosten im Ergebnis zutreffend in der vom Kläger beantragten Höhe --wenn auch aus rechtlich unzutreffenden Erwägungen-- anerkannt hat, kommt auch eine Saldierung nicht in Betracht. Soweit das FA im Klageverfahren geltend gemacht hatte, der Kläger habe nicht nachgewiesen, dass er die Fahrten mit dem eigenen Kfz unternommen habe, hat es diesen Einwand im Revisionsverfahren nicht weiterverfolgt. Die Wegekosten stehen im Revisionsverfahren mithin nicht mehr im Streit.

28 6. Die Berechnung der Steuer wird gemäß § 121 Satz 1, § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.

29 7. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 143 Abs. 1, 135 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Da der Kläger mit seiner Klage obsiegt, sind die Kosten des Klageverfahrens dem FA aufzuerlegen. Da die Revision des Klägers nur teilweise

Erfolg hat, sind die Kosten des Rechtsmittelverfahrens verhältnismäßig zu teilen. Insoweit ist eine Kostenentscheidung nach Verfahrensabschnitten sachgerecht. Auch diese wahrt den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung (BFH-Urteil vom 04.08.2011 - III R 71/10, BFHE 235, 203, BStBl II 2013, 380, Rz 15). Die Unterliegensquote des Klägers beträgt im Revisionsverfahren 30 %.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de